



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch Stb., vom 16. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes ABC vom 19. August 2010 betreffend Umsatzsteuerfestsetzung für 3/2010 entschieden:

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) verpachtet in einem an der Autobahn gelegenen Gewerbegebiet eine Liegenschaft, auf der eine Tankstelle betrieben wird. Im Voranmeldungszeitraum 3/2010 machte die Bw. Vorsteuer ua. von 21.402,82 € für einen Verkehrsbeitrag geltend.

Anlässlich einer abgabenbehördlichen **Nachschau** stellte das Finanzamt fest (Niederschrift Tz 1 – 3 vom 18. August 2010), dass im Zuge der Errichtung einer Autobahnanschlussstelle (beinhaltend die Autobahnauf- und abfahrten, Kreisverkehre, Verbindungsstraße und Brücke über die Autobahn) die Fa. A ErrichtungsgmbH (A. GmbH) der Bw. einen Kostenbeitrag, bezeichnet als „Verkehrsbeitrag“, mit Umsatzsteuer verrechnet habe, welche von der Bw. als Vorsteuer geltend gemacht worden sei.

Die Betriebsprüferin verwies darauf, dass nur der Empfänger der Leistung Vorsteuer abziehen könne und die Leistung für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers erbracht werden müsse. Leistungsempfänger sei, wer zivilrechtlich aus dem Vertragsverhältnis berechtigt oder verpflichtet sei, also in der Regel der Auftraggeber der Leistung. Nicht maßgebend sei, wem gegenüber die Leistung tatsächlich erbracht worden sei oder wer wirtschaftlich mit der Zahlung des Entgelts belastet sei. Der Verkehrsbeitrag stelle sich als reiner Finanzierungsbeitrag dar. Die Bw. erhalte keine Berechtigung, die errichteten Straßen zu benützen, da es sich um öffentliche Straßen bzw. um Privatstraßen mit Öffentlichkeitsrecht handle, die ohnehin öffentlich nutzbar sind. Es handle sich nicht um einen umsatzsteuerrechtlich relevanten Leistungsaustausch, sodass der Vorsteuerabzug in Höhe von 21.402,82 € für 3/2010 zu versagen sei.

In der Folge erging ein **Umsatzsteuerfestsetzungsbescheid** vom 19. August 2010 für 3/2010, in dem der gegenständliche Vorsteuerbetrag unter Hinweis auf die Niederschrift nicht berücksichtigt wurde.

In der **Berufung** vom 16. September 2010 beantragte die Bw. den Vorsteuerbetrag von 21.402,82 € aus der Rechnung der A. GmbH über 107.014,10 € netto betreffend den Verkehrsbeitrag für die Errichtung der Autobahnanschlussstelle zum Abzug zuzulassen. Bei der Bw. und der A. GmbH handle es sich um inländische Unternehmer, die Bw. sei generell zum Vorsteuerabzug berechtigt, die A. GmbH habe eine Leistung im Inland erbracht und es liege eine Rechnung von der A. GmbH an die Bw. vor, die alle zum Vorsteuerabzug notwendigen Rechnungsmerkmale aufweise. Nach Ansicht der Bw. liege den in Frage stehenden Verkehrsbeiträgen sehr wohl ein Leistungsaustausch zugrunde. Ein Leistungsaustausch setze gemäß UStR 2000 Rz 1 Leistung und Gegenleistung, das Vorliegen von zwei Beteiligten und die innere Verknüpfung zwischen Leistung und Gegenleistung voraus. Die Grenze zwischen nicht steuerbarem Zuschuss und einem steuerbaren Leistungsaustausch werde dort überschritten, wo der „Subventionsgeber“ seine Leistung an Bedingungen knüpfe, deren Erfüllung ihm selbst oder einem Dritten einen speziellen Nutzen verschaffe, mag dieser auch im öffentlichen Interesse liegen, und der Empfänger diese Bedingungen erfülle (vgl UStR Rz 27).

Im konkreten Fall liege die Leistung (der spezielle Nutzen) in der Verbesserung der verkehrstechnischen Erschließung des Betriebsgebietes und werde das Entgelt ausschließlich dafür und nur deswegen bezahlt, da durch die seitens der A. GmbH erbrachten Leistungen die Betriebs- und Handelsflächen eine höhere Verkehrs- und Kundenfrequenz ermöglichen. Durch die Errichtung der Anschlussstelle sei es der Bw. erst ermöglicht worden, die angekauften Flächen an die X. zur Errichtung einer Tankstelle zu verpachten. Die Verpachtung erfolge

gemäß § 6 Abs. 2 UStG umsatzsteuerpflichtig. Die wirtschaftliche Nutzung der Liegenschaft für den Betrieb einer Tankstelle wäre ohne Autobahnanschlussstelle undenkbar, weil erst durch die Anschlussstelle die Zufahrt der Kunden direkt von der Autobahn gewährleistet sei. Die Errichtung der Anschlussstelle sei daher Voraussetzung für die umsatzsteuerpflichtigen Leistungen an die X. gewesen. Als Gegenleistung habe die Bw. den Verkehrsbeitrag an die A. GmbH bezahlt. Ohne die Bezahlung der Verkehrsbeiträge durch die Anrainer wäre die Autobahnanschlussstelle nicht errichtet worden. Dem Argument des Finanzamtes, dass die Bw. keine Berechtigung zur Benützung der Straße erworben habe, da diese ohnehin öffentlich befahrbar sei, sei entgegenzuhalten, dass die Benützung einer öffentlichen Straße nur möglich sei, wenn es auch eine Straße gebe. Die Gegenleistung für den Verkehrsbeitrag sei vor allem, dass die Autobahnanschlussstelle überhaupt errichtet worden sei sowie die Nutzungsmöglichkeit der Straße für die Kunden und Lieferanten der Tankstelle und die damit verbundene Erhöhung der Verkehrs- und Kundenfrequenz. Dementsprechend seien ein Leistungsaustausch und auch die Voraussetzungen für den Vorsteuerabzug gegeben.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### **Sachverhalt**

Die Geschäftstätigkeit der Bw. liegt in der Verpachtung einer Liegenschaft ab 1. Dezember 2010 zum Betrieb einer Tankstelle, die in einem Gewerbegebiet an der Autobahn gelegen ist. Zur besseren Erreichbarkeit des Wirtschaftsgebietes beidseits der Autobahn bzw. um Betriebserweiterungen und neue Betriebsansiedlungen zu ermöglichen, wurde in den Jahren 2009 und 2010 eine zusätzliche Anschlussstelle an die Autobahn geschaffen. Die Fa. A. GmbH ließ zur Anbindung der Wirtschaftszone anschließend an die neue Autobahnauffahrt und – abfahrt zwei Kreisverkehre samt Verbindungsstraße und eine Brücke über die Autobahn errichten. Die Finanzierung erfolgte durch einmalige Verkehrsbeiträge der angesiedelten und sich ansiedelnden Unternehmer. So schrieb die Fa. A. GmbH auch der Bw. für die Errichtung der Anschlussstelle mit Rechnung vom 8. Februar 2010 einen Verkehrsbeitrag von 107.014,10 € zuzüglich Umsatzsteuer vor, der nach der Aktenlage im März 2010 beglichen wurden. Die Kostenvorschreibung beruht auf einem Vertrag der Bw. mit einer Aufschließungsgesellschaft vom 30. November 2009, wonach an die Fa. A. GmbH der genannte Verkehrsbeitrag zu entrichten ist.

Die von der A. GmbH errichteten Verkehrsanlagen sind Privatstraßen, die dem öffentlichen Verkehr dienen. Die Straßengrundstücke – mit Ausnahme der Autobahnbrücke – befanden sich im privaten Eigentum Dritter und wurden in der Folge von der Fa. A. erworben (siehe auch UFS 16.4.2013, RV/2783-W/11).

Unbestritten steht fest, dass die neue Infrastruktur der Wirtschaftszone dient und durch die Erhöhung der Verkehrsfrequenz zu einer Wertsteigerung der Geschäftsflächen beigetragen hat.

Strittig ist, ob der mit Umsatzsteuerausweis vorgeschriebene Verkehrsbeitrag die Bw. zum Vorsteuerabzug berechtigt.

### **Rechtsgrundlage:**

Der Unternehmer kann gemäß [§ 12 Abs. 1 Z 1 UStG 1994](#) als Vorsteuer die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§ 11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen oder sonstige Leistungen abziehen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

### **Rechtliche Würdigung:**

Für das Unternehmen ausgeführt gilt eine Leistung, wenn das leistungsempfangende Unternehmen aus dem der Leistung zugrunde liegenden schuldrechtlichen Vertragsverhältnis berechtigt oder verpflichtet ist. In der Regel gilt daher der Auftraggeber der Leistung als Leistungsempfänger (Ausnahmen: § 12 Abs 2 Z 3, Z 4 und § 13 Abs 2 UStG 1994). Auf den wahren wirtschaftlichen Gehalt (den eigentlich Begünstigten bzw Beschweren der Leistung) wird nicht Rücksicht genommen. Dies wird durch die expliziten Sonderregelungen in Z 3 und Z 4 offensichtlich (*Kanduth-Kristen* in *Berger/Bürgler/Kanduth-Kristen/Wakounig* (Hrsg), UStG-Kommentar 1.04 § 12 Rz. 87 ff, *Ruppe/Achatz*, UStG<sup>4</sup>, § 12 Tz. 72).

Der Unternehmer kann daher Vorsteuerbeträge nur abziehen, wenn die zugrunde liegende Leistung "für sein Unternehmen" ausgeführt worden ist. Es kann daher

- nur derjenige die Vorsteuer abziehen, der Empfänger der Leistung ist und
- die Leistung muss für den Unternehmensbereich des Leistungsempfängers erbracht worden sein.

Die Bw. ist in Hinblick auf die Vermietung der Liegenschaft Unternehmerin. Die Fa. A. GmbH hat an die Bw. wie an die anderen angesiedelten Unternehmer eine Leistung erbracht, die darin besteht, dass den Liegenschaftseigentümern im Wirtschaftsgebiet die Möglichkeit eingeräumt wird, über die neue Verbindungsstraße auf die Grundstücke zuzufahren. Die A. erbringt mit der Zurverfügungstellung und Erhaltung der Infrastruktur eine Tätigkeit gegen Entgelt. Sie ist ebenfalls unternehmerisch tätig.

Der Verkehrsbeitrag beruht auf einem Vertrag zugunsten der A. GmbH, in dem ein einmaliger Kostenbeitrag zur Errichtung einer neuen Autobahnabfahrt vereinbart ist. Die Bw. verpflichtet sich zur Leistung eines Verkehrsbeitrages von 107.014,10 € zzgl USt.

Die Bw. ist aus diesem Vertrag berechtigt bzw. verpflichtet und ist somit als Leistungsempfängerin anzusehen.

Dem Einwand des Finanzamtes, dass wegen der allgemeinen Nutzbarkeit der neu errichteten Anschlussstelle die A. GmbH an die Bw. und die anderen angesiedelten Unternehmer keine speziellen Leistungen erbracht habe, kommt keine Berechtigung zu. Die Tatsache, dass die Anbindung an die Autobahn auch andere Personen befahren können, steht einem Verhältnis von Leistung und Gegenleistung nicht entgegen. Die Bw. ist an der Leistung der A. GmbH gerade deshalb interessiert, weil sie die Nutzung der neuen Zufahrt ihrer Pächterin und deren Kunden und Lieferanten zur Verfügung stellen will.

Der sich aus der besseren Erreichbarkeit ergebende wirtschaftliche Vorteil für die Bw. liegt auf der Hand. Nur durch die neue Autobahnanschlussstelle wurde erst die Verpachtung der Liegenschaft an die X. zur Errichtung einer Tankstelle ermöglicht. Es ist davon auszugehen, dass ohne direkte Anbindung an die Autobahn der Vertrag mit der Bestandnehmerin nicht zustande gekommen wäre.

Der Bw. kam darüber hinaus die mittels Brücke geschaffene Verbindung zum Einkaufszentrum bzw. zur Wirtschaftszone jenseits der Autobahn zu Gute. Die bessere Verbindung wird zu einer einträglichen wirtschaftlichen Verwertung der Liegenschaft der Bw. beigetragen haben.

Es ist auch darauf zu verweisen, dass die Anschlussstelle zwar allgemein befahrbar ist, jedoch praktisch ausschließlich den Wirtschaftszonen beiderseits der Autobahn dient. Die Zufahrt bspw. zu den benachbarten Gemeinden erfolgt ohne Querung des Gewerbegebietes auf direktem Weg über den nahe gelegenen, schon bestehenden Autobahnanschluss.

Für einen Leistungsaustausch mit einem speziellen Nutzen für die Bw. spricht nicht zuletzt, dass Unternehmer in der Regel nur bei Erwartung eines wirtschaftlichen Vorteils zu finanziellen Aufwendungen bereit sind.

Da die Bw. als Leistungsempfängerin anzusehen ist, kommt eine Qualifizierung des Verkehrsbeitrages als Zahlung von dritter Seite iSd § 4 Abs. 2 Z 2 UStG für eine Werklieferung des Straßenbauwerks an den Eigentümer des Straßengrundes nicht in Betracht. Die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 25.10.2011, [2008/15/0299](#)), wonach Beiträge der Anrainer als Zahlung von dritter Seite für die Zuwendung einer Verkehrsanbindung an die öffentliche Hand zu betrachten sind, ist auf den vorliegende Fall nicht anwendbar. Die Fa. A. GmbH hat die von ihr errichtete Infrastruktur nicht an die öffentliche Hand oder an private Liegenschaftseigentümer übertragen. Die Verkehrsanlagen sind vielmehr als private Straßen in das wirtschaftliche Eigentum der Fa. A. GmbH übergegangen und werden von ihr zur Erzielung von Einnahmen durch Vorschreibung der Verkehrsbeiträge unternehmerisch genutzt (siehe UFS 16.4.2013, RV/2783-W/11).

Abschließend ist festzustellen, dass der Bw. für den entrichteten Verkehrsbeitrag die Vorsteuerabzugsberechtigung zukommt.

Der Berufung war daher stattzugeben.

### **Berechnung Umsatzsteuerfestsetzung für 3/2010**

Gesamtbetrag steuerpflichtige Leistungen	8.951,40 €
20% Umsatzsteuer	1.790,28 €
Vorsteuern	-23.571,37 €
<b>Gutschrift</b>	<b>-21.781,09 €</b>

Wien, am 23. April 2013